

# 原 価 計 算 技 術 論

## ——会計技術論序説——

足 立 浩\*

### A Theory of the Technique of Cost Accounting

Hiroshi Adachi

#### 目 次

1. 序
2. 簿記・会計・原価計算の技術的性格と社会的性格  
——その内的連関把握の必要性——
3. 原価計算実践における計算技術の位置と性格
  - (1) 原価計算実践における3要素
  - (2) 計算対象としての「原価」と計算方法
  - (3) 計算方法の技術的性格
  - (4) 計算対象と計算技術との相互規定性
    - (i) 計算対象の内容と形式
    - (ii) 計算対象の形式と計算技術の形式との一致・照応
    - (iii) 計算対象の形式と計算技術の形式との不一致・矛盾
  - (5) 計算技術による主体の認識の被規定性と計算技術に対する主体の規定性
    - (i) 人間労働（労働力）と労働手段との相互規定性
    - (ii) 計算技術による主体の認識の被規定性
    - (iii) 計算技術に対する主体の規定性
    - (iv) 計算技術における矛盾と主体・対象間の矛盾
4. 結 び

#### 1. 序

ひとくちに会計学の方法といっても、それには設定される問題に応じていくつかのレベルがありうるであろう。とくに、若い学徒にとって一定の方法というに足るものを獲得するまでには、様々な試行錯誤的段階

を経なければならないこともいうまでもない。

筆者はこれまで、アメリカにおける会計・原価計算等の発展過程を追及するに際し、主として過去の簿記・会計・原価計算書に述べられた実務・方法の時系列的比較をもってその発達史とするものを文献史的研究方法と称しつつ、これに対して主に経営史研究の領域において新たに発掘された史実・史料に依拠し、現実存在した企業における会計・原価計算の実践例に焦点を定めてその発展過程を追及するものを実践史的研究方法と性格づけ、後者に依拠しつつ会計・原価計算の本質ともいべきものが何であるか、またその発展を貫く法則性はどのようなものであるかを探究することをもって、自らの方法論的基盤としてきた。それが、いわゆる実証主義を基礎とするひとつの研究手法として位置づけられうるものであること自体については、現時点でもとくに根本的な問題点を残しているとは考えていない。と同時に、そうした方法の理論的深化に向けての試みと努力をひとときも怠ってはならないことも、またいうまでもないことである。それはいわば、方法そのものを導く論理の追求である。

以下に述べるところは、こうした課題に照らせばなお試行錯誤的段階にあるであろう筆者にとって、一定の方法というに足るものを獲得し、それを導く論理を追求するうえでのひとつの試みである。

#### 2. 簿記・会計・原価計算の技術的性格と社会的性格——その内的連関把握の必要性——

およそどのような研究方法をとるにせよ、簿記・会

\*管理工学科経営学研究室  
1983年6月7日受付

計・原価計算等、いわゆる広義の会計（技術・制度・政策等々の諸属性・諸側面を含め）として総称されるものが会計学の対象であり、それが一体何であるか、その変化・発展を貫く法則性がどのようなものであるのかを解明することが理論会計学の基本課題であることはいうまでもない。

会計とは何であるかについてはすでに様々な規定が試みられているが、広義の会計が人間の行為のひとつであり、かつ「少なくとも会計は何らかの客観的なものを記録計算の対象とするものであること、そしてこの対象の記録計算を何らかの目的のもとに行うものであること、この二点は疑うことのできない事実で……、それが有目的的行為であるから、また、会計的方法または会計技術として現われざるをえないことも疑いのないところである」<sup>(1)</sup>（傍点引用者）とされるように、そこに「何らかの目的」をもった主体と対象（客体）およびその間に位置する方法ないし技術という3つの要素が描定されることも周知のところである。そして、主体および対象との関連においてではあるが、主として会計における方法ないし技術を狭義の会計、すなわち「会計そのもの」としてとらえ、その方法的性格ないし技術的性格を手がかりに「会計そのもの」の何であるかの解明を通じて会計の本質規定に迫ろうとする方向ないし方法があることも周知のところである。

これに対し、会計を生産関係を基軸とする社会関係のひとつの形態としてとらえ、主としてその社会的性格・制度的性格を手がかりに会計現象の本質究明に迫ろうとする方向ないし方法が存することも知られたところである。

これら2つの方向ないし方法は、理論会計学の基本課題である会計の本質規定に迫ろうとする諸努力の基本潮流ともいべき位置にあるが、そのいずれが妥当であるか、ないしそれらがどのようにかみ合わされ、あるいは補完しあうものとして位置づけられうるのか（否か）という点で、なお様々な問題点が残されている。

この問題それ自体に本格的に対応することは多分に困難な課題であるが、こうした事態がひとつの原因ともなっており、会計の技術的性格と社会的性格との関連について、やや未整理なままに、ともすればそれらに対立的にとらえがちな見解が生じていることも事実である。

そうした見解のひとつが、簿記・会計・原価計算等を、一方で「計算技術」と規定しつつ、他方でそれが「単なる計算技術」にとどまるものではなく、「政治的・階級的なもの」であるとして、「単なる計算技術論」ではその本質は把握できないとするものである。やや断片的な引用の嫌いはあるが、大即英夫・君塚芳郎・近藤禎夫・敷田禮二・中村美智夫・成田修身各氏の共著『原価計算』（有斐閣双書、1972年）を一例にとれば、そこには以下のような2つの傾向の叙述がみられる（傍点はすべて引用者）。

- (1)○ 「会計における計算というものは、企業経営の活動を個別資本の運動としてとらえ、したがって、個別資本の運動を克明に記録・計算しようとする技術である。」（3ページ）
  - 「原価計算は、製品または用役……の生産に要した原価を、一定単位……ごとに集計し、確定する計算技術である。」（22-23ページ）
  - 「歴史的には、原価計算は簿記の補助手段として企業の損益計算を精密化する目的で発展してきた計算技術である。」（25ページ）
- (2)○ 「原価計算は計算技術だけでなく、生産関係に照応し、生産力の変化に関係するのである。」（216ページ）
  - 「原価計算も単なる計算技術だけでなく、その歴史にみるように、生産関係から独立したものではないのである。」（217ページ）
  - 「これが標準原価計算における標準原価であるか否かに関しては計算技術論としては問題あるにせよ、実質的、理論的には同一のものと考えられる。」「原価計算技術論としては問題があるにせよ、実質的にはその目的と行動は存在したといえよう。」（284ページ）
  - 「原価計算とは、このように政治的なものであり、階級的なものである。計算技術だけをみていては、その本質はわからないということである。」（319ページ）

以上の叙述（とりわけ(2)の部分）は、いずれもそれ自体としては基本的に否定さるべき内容のものではなく、むしろ会計・原価計算等のもつ2つの側面——技術性と社会性（政治性・階級性）——のひとつを適切

(1) 馬場克三著『会計理論の基本問題』森山書店、1975年、5ページ。



に反映したものといつて差し支えない。しかし、この2群の叙述内容を対照した場合に筆者にとって気になるのは、会計・原価計算等が一方で「計算技術」、すなわち技術の一種・一形態であるということと、他方でそれが「生産関係に照応する……政治的・階級的なもの」であるということが、同じひとつのものの2つの側面として、その内的連関において統一的に把握されているというより、むしろ基本的に別個の問題として——内的連関を抜きに、非統一的に——理解されているかのごとく思われることであり、また、会計・原価計算等を「技術論」的観点からとらえることは、即単なる形式的(＝皮相的)なものにすぎず、「実質的、理論的」なものではありえないとする理解が無意識のうちに前提されているかと思われることである。

たしかに、いわゆる「単なる計算技術論」の観点のみからでは「その本質はわからない」とすることは、不当なことではない。しかし、一方で「計算技術」と規定し、あるいは「計算技術」であることを完全に否定しきれない以上、「計算技術」であることと、他方でそれが「政治的・階級的なもの」であることとの間には、何か連関がなければならないはずである。それを否定して、会計・原価計算等の本質を「政治的・階級的なもの」としての側面にのみ求めるのであれば、「計算技術」と規定することはどうでもよいこととなり、完全に否定して差し支えないこととなるが、「実際問題として、原価計算は計算技術が主な内容である」(前掲書「はしがき」、傍点引用者)とも述べられ、かつ、(1)にみたように現に「計算技術」として明確に規定されているように、事実上その連関を否定することを許さないだけの規定がなされているのである。とすれば、いわゆる「単なる計算技術論」の限界を指摘すること自体は是としても、それによって事足りるとするにとどまるのではなく、会計・原価計算等が「計算技術」すなわち技術の一種・一形態であることと、それが同時に「政治的・階級的なもの」であることとの内的連関の明確化が求められるのは当然の論理的帰結であろう。このことは、とくに、わが国での「技術論争史」において、技術の概念規定それ自体についてすら多大の時間と学問的努力が費やされてきた事実にも照らしても、慎重に考慮すべきことである。

さらに、このような意味での内的連関の明確化は、会計・原価計算等の発達史の理論的解明にとっても不可欠の課題と思われる。会計・原価計算等の本質を「政治的・階級的なもの」としての側面のみから説明し

るのであれば、その発達史は、主要にはそれを取りまく政治的・階級的諸関係の生成・変化・発展の直接的反映として説明すれば事足り、会計・原価計算等の技術的構造それ自体の生成・変化・発展における論理ないし法則性を解明しようとすることは、本質の把握にとって主要な課題でも不可欠の課題でもない、ということにもなりかねないからである。

しかし、上述のように、それをたとえ「政治的・階級的なもの」としての側面においてとらえるにしても、それが「計算技術」であることとの内的連関を抜きにしては論理的な整理・整合が困難であるとすれば、会計・原価計算等の発達史についても、そのもつ技術的構造それ自体における発展の論理ないし法則性把握の試み抜きに説明することは困難といわざるを得ないであろう。

かくして、会計・原価計算等が「計算技術」であることと「政治的・階級的なもの」であることとを、その内的連関において統一的に把握することはいずれにしても不可避の課題となるが、そのような把握の試みは何を手がかりとすることによって可能となるであろうか。

先に引用した文献において、こうした内的連関の統一的把握に難がうかがえるとすれば、それは、会計・原価計算等がなにゆえに、どのような意味において「計算技術」すなわち技術の一種・一形態であるのか、という点の把握と説明になお不足が存することによると筆者は受けとめている。したがって、この問題の解明に取り組むことが、上述のような内的連関における統一的把握への第一の手がかりといえるであろう。以下に、この問題の解明を試みるが、それに先立ち、私見の要点を予め記せば、第一に、簿記・会計・原価計算等が「計算技術」として、技術の一種・一形態であることのうちにこそ、それが「生産関係に照応する……政治的・階級的なもの」となる根拠・必然性が存すること、したがってまた、第二に、それが技術であることのうちにこそ、発展の内的要因ないし必然性、換言すれば計算技術それ自体における発展の論理ないし法則性を把握しうる、というにある<sup>(4)</sup>。

なお、ここにいる「計算技術」としての性格は、原価計算に限らず、簿記・会計全般における「記録・計算方法」一般について認められるべきものであるが、表題のごとく、当面主として原価計算におけるそれを意識しているのは、原価計算がいわゆる簿記方・会計士によってというよりはむしろ技術者(エンジニア)

によって開発・発展せしめられたという傾向・側面を強く有することとも関連して、そこに技術の一種・一形態としての性格・特徴を最も端的にうかがうことができるのではないかとみることによる。

(注) この2点のうち、後者の問題については稿を改めて検討するつもりであるが、Alfred D. Chandler, Jr., *The Visible Hand; The Managerial Revolution in American Business* (The Belknap Press of Harvard University Press, 1977) にうかがわれるアメリカでの簿記・会計・原価計算等の実践過程を手がかりに、すでに一応の素描を試みている(拙稿「アメリカ会計・原価計算実践史概観」『長崎総合科学大学紀要』第20巻第2号, 1979年, 参照)。

### 3. 原価計算実践における計算技術の位置と性格

#### (1) 原価計算実践における3要素

序にもふれたように、簿記・会計・原価計算等を、何らかの目的のもとに、何らかの客観的なものを対象として記録・計算を行なう人間の有目的的行為としてとらえる観点からみれば、そこに計算主体(一応、計算目的を含め)、計算方法(計算技術)、および計算対象という3つの要素(モメント)を指定することができるが、ここにいう行為ないし実践は、対象に物理的に働きかけてそれに主体の目的に応じた変化を生ぜしめるというものではなく、むしろ対象のもつ内容を一定の形式を通じて主体の意識に反映させること、すなわち、いわゆる「認識」という意味でのものである。もちろん、実践と認識とは、厳密には異なるカテゴリーとしてとらえねばならないが、ここに原価計算実践(広くは会計実践)という場合は、認識もまた人間の肉体的物質的存在を前提とする精神的作用・行為という程度の意味あいを用いることとする。

さて、このような意味での原価計算実践における3要素を上記のごとく指定するとすれば、それは「本来の実践」<sup>2)</sup>、すなわちその最も基本的な人間の物質的生産という行為における3要素としての労働力、労働手段、および労働対象の間の関係と照応する関係にあるものととらえることができよう。人間が労働対象に働きかける際に、媒介物としての労働手段を不可欠とするのと同様に、主体が対象を認識する場合にも、直接的・無媒介的にではなく、一定の媒介を不可欠とするからである。

ところで、原価計算実践を原価計算実践たらしめている最も主要なモメントは何かといえ、それはいうまでもなく「原価計算そのもの」——いわゆる「会計そのもの」——としての原価計算方法である。それは、人間労働を人間労働たらしめている主要なモメントが、道具の創造・使用——労働手段の創造・使用にあるといわれるのと同じことである。とすれば、原価計算(実践)とは何かという問題は、その最も主要なモメントとしての原価計算方法が何であるかの追及を手がかりとすることによって、解明の糸口が与えられるということになる。

#### (2) 計算対象としての「原価」と計算方法

原価計算方法とは何であるかを問いはじめる前に、認識としての原価計算実践における計算方法の意味に、いまい少しふれておこう。先に、主体が対象を認識する場合にも無媒介的にそれをなすのではなく、一定の媒介を不可欠とする、と述べたが、人間労働における3要素と原価計算実践における3要素との照応関係からいえば、計算方法がこの媒介の位置にあることとなる。では、これが媒介であるということは、どのような意味をもつのであろうか。

木村和二郎教授は、「原価計算はあらゆる計算に先行してその基底となすものと考えられる。生産が商品生産の形態をとり、他人のためにしたがって交換を目的として生産が行われ始めるや否や、生産者の頭の中に、農夫の胸の中に原価計算が行われたのである。交換の繰り返しは単純なる農夫にさえ交換比率に対して関心を呼び起こす。この意味において原価計算は期間損益計算、その先行形態である口別損益計算(Partierechnung)にも先行し、基底となった計算である。しかし、かかる社会的価格の成立と同時にに行われる原価の計算をもって近代的産業資本の原価計算と同質視し、その歴史性を抹殺することは出来ない。両者は別物である」<sup>(2)</sup>と述べて、原価計算の先行性・基底性を指摘しつつも、社会的価格の成立と同時に生産者の頭の中に、農夫の胸の中に、いわば表象として生ずる原価計算と、近代的産業資本の原価計算とが「別物」であることを強調し、さらに次のように述べておられる。

「原価計算の確立につれて原価の内容が拡充確立した。原価の構成内容が現在のままにその端緒形態にお

(2) 木村和二郎著『原価計算論研究』日本評論社、1943年、15ページ。但し、表現は現代的な使いに改めている。



いて内容とせられたのではない。原価計算の成立について原価の内容が確立したのである。原価計算の確立と原価の確立とは同一物の二面的な顕現である。〕<sup>(9)</sup>

ここにいわれる「原価計算の確立」とは、具体的には「原価計算方法の確立」のことであろう。とすれば、木村教授は、(i)商品生産社会の成立——社会的価格の成立——一切の生産要素が資本家の貨幣支出として顕現すること、および(ii)産業資本の確立——生産過程への資本の浸入（工場制生産）——固定資本の比重の重化、を近代産業資本の原価計算——したがってまた、近代原価概念——確立の現実的な経済的基盤（前提）として重視されるとともに、これとは別の次元で、原価計算方法そのものの確立を、「原価の内容」の確立に不可欠な要件として指摘されているものとみることができる。そして、「計算」を認識の一形態とすれば、方法はひとまずその——認識の——形式（方式）ということができ、しかもそれは「原価の内容」に即して、これに対応・照応する、歴史性をもった形式としてとらえることができよう。主体が対象を認識する場合に不可欠な媒介とは、対象の内容を意識に反映するうえでの形式のことであり、それゆえにまた、原価計算実践における計算方法は、計算主体による計算対象の認識に不可欠な媒介として位置づけられるのである。

計算方法のもつ上述のような媒介としての意義を念頭におきつつ、原価計算実践における主要なモメントとしての計算方法が何であるかを、次に問うこととしよう。

### (3) 計算方法の技術的性格

すでにふれたように、簿記・会計・原価計算等を一般に「計算技術」という場合、それがこの計算方法（計算の手順・手続等を含め）を指していることは、いうまでもないであろう。問題はさしあたり、この計算方法がなにゆえに、どのような意味において計算技術、すなわち技術の一種・一形態たりうるのか、である。

技術といわれるものが何であるかは、わが国の技術論争史における最大の論点であり、いわゆる「労働手段の（社会的）体系」説と「客観的法則性の意識的

適用」説との間で現在もお争が続けられているが、そこで問題とされている技術とは、主として物質的生産における技術、すなわち生産技術であり、本稿で問題とする「計算技術」というようなものに焦点を定めた議論はほとんどみられない。しかし、技術論争史における嚆矢ともいえるべき位置にある戸坂潤の次のような指摘は、こうした意味での技術の把握にとって示唆的なものといえる。

「……明らかに客観的な存在物に外ならないところの機械・道具等に対して交渉を持つ点で、技術は、本格的にいつて、元来物質的技術であることは断わるまでもない。……」

だが、この本格的な物質的技術に対して、一応——むろんやはり主観的存在様式のもとにおけるものとしての——観念的技術といってもいいものを区別しなければならないのは事実である。というのは、ちょうど臨床医が診断や手術をするのと同じに、また数学者が様々な組織的方法によって複雑な計算をするのと同様に、文学者は工夫された一定の描写方法と構成方法とを用いて制作し、理論家は一定に鍛錬された範疇機構を用いて分析するのであるが、こうした観念処理の手法や方法もまた、不断の反復・熟練・改善等々に基づいて初めて得られるような、頭脳の感覚的な運動機構に依っているという点で、すなわちいわばそうした観念的な道具または機械を媒介としてしか行なわれないという点で、技術という性質をもつのである\*。だからこれらのものが実際、本来はなんら物質的な技術ではなく、すなわちなんら本来の技術ではないにもかかわらず、なお技術と呼ばれているという事実には、充分な理由があるのである。……

\*制作や分析の法としての公式や、また範疇は、多少アナログカルにいえば一種の——全く観念的な——道具または機械である。〕<sup>(4)</sup>

もちろん、いわゆる技術論における「問題の中心と解決への端緒はいうまでもなく物質的技術にあるはずである」<sup>(5)</sup>ことは、戸坂自身も指摘しているところであるが、上の引用箇所にもみられるような「観念的技術」

(3) 同前、16ページ。

(4) 戸坂潤著「技術の哲学」（1933年）『戸坂潤全集』勁草書房、1966年、第1巻、236-237ページ。但し、表現は現代的な使いに改めている。

(5) 同前、237ページ。

という規定——観念論的技術規定ではなく——は、本稿で問題にしている計算方法というものの技術的性格、すなわち技術の一種・一形態としての計算技術の意味の理解に貴重な示唆を与えるものといえよう。

ところで、計算技術をこうした観念的技術としてとらえる際に問題となるのは、技術と技能との違いであり、観念的技術が技能とは異なり、あくまで技術の一種・一形態であることの確認であろう。この点で、技術と技能との違いを簡潔にいうとすれば、それは個別の主体との分離の可能性、換言すれば、主体とは別個の客観的存在としての客体化・対象化の可能性——以下、対象化性と表現する——いかによるということができる。すなわち、技能が未だそれを有する個々の主体と未分化・未分離の状態にあるのに対し、技術という場合には主体とはすでに分離され、対象化された客観的存在として成立していることが基本的な属性といえよう<sup>(4)</sup>。このことは、計算技術とは一応別に、「経営技術」ないし「管理技術」論において、その最も代表的なものとしてのテイラー・システム——科学的管理法について、労働者の肉体と不可分離的であった意識的計画性・熟練性等の労働主体からの分離・剝奪、その対象化——「客観化」ともいわれる——を通ずる資本の側への移行、をもって管理技術の基本的成立ないし確立が画されることにうかがわれる。

(注)「技術とは何よりもまず目的達成方法にかんする知識である」とされる貫隆夫教授は、「対象化とは物体あるいは言語、図面等によって方法を意識化し、知識としての伝達可能性を与えることをいう」とし、さらに、「方法にかんする知識は」また、主体から離れて情報として他の主体に伝達され、かかる意味において方法は主体の能力との不可分性から解放され、主体と分離可能なものとなる」と述べておられる（貫隆夫稿「技術一般の概念」『武蔵大学論集』第26巻第5・6号、1979年、142ページ。貫隆夫著『管理技術論』中央経済社、1982年、8-9ページ）。教授が「方法それ自体は技術ではない」（前掲稿、147ページ。前掲書、13ページ）とされる点にはなお首肯し難いものが残るが、「対象化」の意味、およびそれを技術の基本的属性として位置づけられる点では示唆的である。

さて、本稿でいう計算方法を戸坂のいう観念的技術の規定および技術の基本的属性としての対象化性に照らしてみると、それが計算技術、すなわち技術の一種・一形態たりうことは、基本的に明らかであろう。原価計算方法の確立によって原価の内容が確立すると

いうのは、社会的価格の成立という条件のみでは「生産者の頭の中に、農夫の胸の中に」なお漠然とした観念ないし表象として生ずるにすぎない認識対象としての「原価」が、そうした「観念処理の手法や方法」であるところの、対象の内容に即した一定の形式を伴う媒介としての計算方法の確立によって確定されることを意味するのであり、かつ、こうした計算方法がその発明者の手を離れて対象化され、知識であれ慣習であれ、とにもかくにも一定の客観的存在として移転・伝播せしめられてきたことは、簿記・会計・原価計算等の発達史に明らかなるところだからである<sup>(5)</sup>。

(注)複式簿記の技術性に関しては、黒沢清教授の次のような指摘がある。

「複式簿記はいかにして資本主義企業概念を作り出したか。それは企業の財産を企業の所有者個人の人格から独立せしめることによってである。複式簿記はこの独立化を、営業遂行および計算をば企業者の人格から分離し、純粋に物的な見地に基いて整理する方法を提供することによって成就した。それによって計算の意図（資本の有高、資本の増殖を計算追求しようとする）が客観化され、機械化された。計算の手続が恣意的な企業者の個人的性格から解放されて、独立の平均的な慣習的なもの、したがってそれを利用しようとする者は、何人にも理解しうるものとなるということにおいて客観化されたのである。この意味において複式簿記は一つの社会的技術である。」（黒沢清著『改訂 簿記原理』森山書店、1951年、6ページ）「形式とは対象を認識するための主観の側の構成物であるとするカントの見解」（田中章義稿「会計における内容と形式」『東京経済学会誌』第96号、1976年、140ページ）に立つ W. Sombart に依って、「複式簿記が資本主義企業概念を作り出した」とする点を文字どおり受け取りうるか否かは別としても、複式簿記そのものの技術性に関する説明は、同書序文における「社会的平均的な尺度にもとづく営業管理の客観的な方式」、「企業に内在する物的秩序」という指摘と併せて示唆的なものと思われる。

以上から、本稿でいう計算方法が、技術の一種・一形態としての計算技術たりうことは、基本的に明らかであろう。なお、ここで、簿記・会計・原価計算等の技術性といわゆる制度性との関連という問題に関し一言すれば、現時点で筆者は、これらにおける技術性が制度化をも可能とする根拠であって、その逆ではないものと考えている。また、いわゆる政策性との関連という問題も存するが、それについては別の機会に改めて検討することとしたい。



## (4) 計算対象と計算技術との相互規定性

これまで筆者は、原価計算実践における3要素のうち、最も主要なモメントとしての計算方法(計算技術)を、一応それ自体としてとりあげてその何であるかを問い、それが主体による対象認識を成立させる媒介として位置づけられるものであること、およびそうした認識における「観念処理の手法や方法」として、戸坂のいう「観念的技術」に相当する技術の一種・一形態であることを確認した。しかし、いかに主要かつ包括的なモメントであるとしても、計算技術が現実的にそれ自体としてのみ成立し、機能しているものではない以上、今度はそれを計算対象および計算主体との関連において改めてとりあげねばならないことはいうまでもない。その意味で、まず計算対象と計算技術との関係を問うことによって、計算技術の何たるかをさらに追及することとしよう。

## (i) 計算対象の内容と形式

田中章義教授が解説されるところに従えば、古典派経済学は、価値という形式の内容が労働であることを発見しつつも、この内容がなぜあの形式をとるのか、を明らかにしなかった。これに対してマルクス(K. Marx)は、社会的労働がそのまゝのかたちでは現象せず、私的生産者間の生産物の交換というかたちを通じてしかあらわれないうところに、労働という内容が価値という形式をとらざるを得ない理由が存することを明らかにし、しかもそのことによって、それが「歴史的な形式」としてとらえられることを明らかにした。「古典派経済学の根本的欠陥はこの価値(今度は価値は内容とみなされる)のさらに形式=価値形式(貨幣形式)を発見しえなかったこと」であり、「その原因は彼らが労働生産物のもつ価値という形式を歴史的な形式とみることができず、永遠の自然的なものと見誤ったからである」<sup>(6)</sup>。

同じく田中教授によれば、ヘーゲル(G. Hegel)

は、内容と形式との関係について論ずるなかで、「内容は内容への形式の転化にほかならず、形式とは形式への内容の転化にほかならない」<sup>(7)</sup>と指摘し、内容は無形式のものではなく自己の内に形式を含んでいること、したがって形式は内容であることを強調している。そして、「これらの見地はマルクスへ継承されているが、マルクスはさらにヘーゲルにはない形式と内容の不一致、矛盾という観点(たとえば生産関係<形式>と生産力<内容>の矛盾)を付けくわえている」<sup>(8)</sup>とされている。

さて、簿記・会計・原価計算等、広義の会計実践における計算対象が何であるかについては、周知のように、簿記に関するマルクスの次の叙述が参考になろう。

「資本は、その諸循環のなかでの統一体としては、過程を進行している価値としては、生産部面のなかであろうと、流通部面の二つの段階のなかであろうと、ただ観念的に計算貨幣の姿でさしあたりは商品生産者または資本家的商品生産者の頭のなかに存在するだけである。この運動は、価格決定や商品価格の計算(価格計算)をも含む簿記によって、確定され調整される。こうして、生産の運動、ことにまた価値増殖の運動——そこでは諸商品は、ただ、価値の担い手として、観念的な価値存在を計算貨幣で確定されている諸物の名として、現われるだけである——は、観念のなかにある象徴的な模像を与えられる。」<sup>(9)</sup>

「貨幣資本の循環は、それがつねに前貸価値の増殖を含んでいるかぎりでは、やはりつねに産業資本の一般的な表現である。P…Pでは、資本の貨幣表現はただ生産要素の価格として、したがってただ計算貨幣で表わされた価値として現われるだけであって、帳簿のなかでこの形態で保存されるのである。」<sup>(10)</sup>

(傍点引用者)<sup>(11)</sup>

(注) 馬場克三教授が参照されている向坂逸郎訳『資本論』

(6) 田中章義稿「会計における内容と形式」『東京経大会誌』第96号、1976年、138ページ。

(7) ヘーゲル著・松村一人訳『小論理学』(下)、岩波文庫、1978年(第27刷改版)、60ページ。

(8) 田中、前掲稿、139-140ページ。計算技術が何であるかを問うに際して、事物の内容と形式というカテゴリーをひとつの手がかりととらえるに至ったのは、まず、石谷清幹稿「技術における内的発達法則について」(『科学史研究』第52号、1959年)に示唆を得たものであるが、田中教授のこの論文によってそうした試みに改めて注意を喚起された。その意味で、ここでは、ヘーゲル『小論理学』、マルクス『資本論』および見田石介著『資本論の方法』(弘文堂、1963年)、同(ヘーゲル論理学研究会編)『ヘーゲル大論理学研究』②(大月書店、1980年)等の当該部分を参照しつつも、引用に際しては田中教授の同論文に依っている。

(9) マルクス『資本論』第2巻、大内兵衛・細川嘉六監訳・岡崎次郎訳『マルクス・エンゲルス全集』第24巻、大月書店、1966年、163-164ページ。

(10) 同前、75ページ。

(文庫版)第5分冊では、傍点箇所が、「簿記はこの形態で記帳される」と訳されている(馬場克三著『会計理論の基本問題』, 59ページ)。

資本主義的会計実践における計算対象(認識対象)が、いわゆる個別資本の運動であること、したがってまた「過程を進行している価値」としてとらえられること自体は、すでにいい尽くされているところであろうが、この価値(内容としての価値)は、その循環が貨幣資本の運動として統一されることにより、資本家の観念において「計算貨幣の姿」という形式をとってあらわれ、現実的な生産の運動、すなわち生産諸要素間の姿態転換を通ずる価値形成ないし増殖の運動という内容は、「観念的な価値存在を計算貨幣で確定されている諸物」間の貨幣量的転換関係という形式をとってあらわれるとみることができよう。

「ただ観念的に計算貨幣の姿でさしあたりは商品生産者または資本家的商品生産者の頭のなかに存在するだけ」の個別資本運動、すなわち価値形成・増殖運動が、「簿記によって、確定され調整される」ところに、対象認識の媒介としての簿記という計算技術の位置づけも再確認しようが、留意すべきは、その際に、現実的な価値の担い手としての生産諸要素の姿態転換を通ずる価値形成・増殖運動という内容が、「観念的な価値存在を計算貨幣で確定されている諸物」間の貨幣量的転換関係という形式(「観念のなかにある象徴的な模像」)をとってあらわれることであり、かつ、この形式が簿記という計算技術の形式(手順・手続を含む方式——計算技術の構造)に反映されることによって、「帳簿のなかでこの形態(=形式——引用者補)で保存される」(「簿記はこの形態で記帳される」)ことになることとみられることである。やや簡潔にすぎる表現ではあるが、商業資本の運動には商業簿記が対応し、工業資本の運動には工業簿記が対応するというのは、計算対象(認識対象)としての個別資本運動の内容があらわれる際にとる形式が計算技術の形式に反映され、それぞれの資本運動の内容の相違と、したがってまた形式の相違に対応して、それぞれの計算技術形式(計算技術構造)が形成され成立せしめられることをあらわしているといえよう。

原価計算の場合、その対象はより限定されたものになるとしても、計算対象の内容があらわれる際にとる形式が計算技術の形式に反映されることは同じである。原価計算技術によって確定される原価の内容——なお、

原価概念そのものは、内容としての価値が私的所有規定を受けてあらわれる際にとる形式(歴史的形式)と考えられる——が、かつての素価としてのそれから製造間接費とりわけ固定資本の減価償却費をも含むいわゆる近代的原価としてのそれへと発展したことは、原価の捕捉形式(計算技術形式)が直接材料費および直接労務費のみを原価とみなし、それ以外の経費・間接費を雑費ないし損失として処理する形式から、製造間接費をも原価の構成要素に含めて捕捉する形式へと発展したことによって確定されたものであるが、それは、生産過程に入り込む現実的な価値の担い手としての生産諸要素の構成という内容上の変化(計算対象の内容における変化)が、「観念的な価値存在を計算貨幣で確定されている諸物」間の貨幣量的転換関係としてあらわれる形式上に一定の変化(計算対象の形式における変化)をもたらしたことに伴う、計算技術形式そのものの変化を意味するのである。

#### (ii) 計算対象の形式と計算技術の形式との一致・照応

このように、計算対象の内容があらわれる際にとる形式が計算技術の形式(構造)に反映されるとすれば、そのことは、計算対象が計算技術のあり方を規定するという側面があることを意味する。すなわち、その限りでは、計算技術とは計算対象の形式に規定され、それを反映することによって形成されるものである、ということができる。

と同時に、計算技術の形式が確定し確立すると、それは、技術のもつ対象化性の反映として、それ自体としての相対的独自性・固定性を帯びてくることとなり、逆にその形式によっては捕捉されえない計算対象の諸属性を一切捨象するものとなってくる。労働という内容が価値という形式をとることにより、個々の労働のもつ具体的有用性が捨象され均質な抽象的人間労働としてとらえられるのと同じように、次の段階で価値という内容が価値の形式としての貨幣形式をとることによって、労働力のみならず一切の商品——「諸物」——が「資本価値の前貸し」すなわち資本家的貨幣支出の反映として生産過程に入り込む場合にも、計算の対象となってくるのである<sup>(4)</sup>。これは、計算対象の内容を計算技術の形式が限定することであるが、限定が規定のひとつの形態であるとすれば、この点では計算技術が計算対象を規定することを示すものである。

(注) もちろん、貨幣支出のかたちをとらないものでも、



たとえば企業家賃金、自己資本利子などのいわゆる付加原価や機会原価などのように、計算対象として想定されるものはあるが、それは客観的な価値の計算ではなく、したがってまた、技術性がその根拠に存するとみられる「制度」の外にのみ生じうるにすぎない。この問題は、既述のように、計算方法の技術性と政策性との関連にかかわる問題として別の機会に検討したい。

かくして、計算対象と計算技術とは、相互に規定し規定される関係にあるものということができるが、この関係を静止したものとしてみるならば、それらの形式は一致・照応の関係にあるものとみることができよう。

### (iii) 計算対象の形式と計算技術の形式との不一致・矛盾

ところで、このように計算対象と計算技術との間の相互規定性を想定しようとしても、そのことは、これら両者と計算主体との関係を抜きに語りうるものでないことはいうまでもない。計算技術の形式が計算対象の形式によって規定されるといっても、計算技術の形式そのものを現実形成し確立するのは、主体自身の目的意識的行為であり、また計算対象の内容が計算技術の形式によって限定＝規定されるというのも、主体自身の認識作用のなかにおいてのことだからである。この主体との関係は次に問題とされねばならないところであるが、その点を念頭に置きつつも、計算対象と計算技術との関係についていさしふれておこう。

さて、筆者は上にみた計算対象の形式と計算技術の形式との間の一致・照応の関係を、「静止したものとしてみるならば」という条件つきで想定したが、計算の対象となるものが、計算技術そのものとは別個の、ひとつの客観的実在であることはいうまでもなく、したがってまた、それ自体としての生成・発展・消滅、すなわち運動の論理（法則性）をもつものであり、かつ、現実には常に運動している状態にあるものであることも明らかである。すなわち、計算の対象となる客観的実在は、計算主体や計算技術のあり方いかんにかかわらず、それ自体としての論理（法則性）に基づいて常に運動しているのであるが、それに伴ってそのもつ内容と、したがってまた形式にも変化・発展が生ずることはいうまでもない。

ところが、これに対して計算技術の形式は、技術のもつ対象化性を反映したそれ自体としての相対的独自性・固定性をもっていることから、対象そのものにお

ける内容としたがってまた形式の変化・発展にもかかわらず、それ以前の対象の形式を反映したもののままにとどまり、固定化する傾向を有することとなる。簿記・会計・原価計算等の計算技術史をふり返れば、そこには、計算対象の変化・発展に対して計算技術のそれが直に対応するのではなく、むしろ後者の変化・発展は、前者のそれに対して常に一定の遅れ（タイム・ラグ）を伴ってきたこと、すなわち、計算対象が変化・発展しているにもかかわらず、依然として従来の計算技術に固執し、これに依存するという段階の存したことが、幾多の事例を通じてうかがわれる。これは、計算技術が技術の一種・一形態として、それ自体としての一定の相対的独自性——計算の対象である客観的実在のもつ絶対的独自性に比すれば相対的という意味での——および固定性——「対象化性」という表現と同様の意味で「固定化性」とする方が妥当ともいえる——をもつこと、したがってまた、そこに変化・発展する技術の一種・一形態としての何らかの独自の論理（法則性）を有することの反映ともみられるが、いずれにしても、計算対象の内容としたがってまた形式の変化・発展に対して、計算技術の形式が対応・照応しえないこの段階では、対象の形式と技術の形式との間に不一致が生ずることとなる。

すなわち、思惟の上で、静止した状態を仮定してとらえるならば、一致・照応を想定しうる計算対象の形式と計算技術の形式との関係も、これを現実的に、すなわち運動した状態のものとしてみるならば、たちどころに不一致の局面が生じてくるのであり、ここに「解決を要する矛盾があらわれる」こととなる。そして、この矛盾にこそ、対象の変化・発展に照応した新しい計算技術形式生成の萌芽（可能性）も存するのであるが、矛盾の解決そのものは、主体の意識的作用によらざるを得ない。それゆえにまた、ここで、先に少しふれかけた計算主体との関係、とりわけ計算技術と計算主体との間の関係が改めて問題とならざるを得ないのである。

### (5) 計算技術による主体の認識の被規定性と計算技術に対する主体の規定性

#### (i) 人間労働（労働力）と労働手段との相互規定性

本節のはじめに筆者は、原価計算実践における3要素を、人間の物質的生産における3要素と対応する関係にあるものとみなしたが、ここで改めて、後者の3

要素の間の関係についてふり返ってみよう。

一般に労働手段とは、労働対象に対する人間の労働力の働きかけを媒介する物または物の複合体をいうが、この労働手段の使用および創造は、他の動物と区別される人間の目的意識的労働の本質的特徴であり、かつ労働手段のかたちには人間労働の目的意識性が具現されていると同時に、狭い意味での労働手段としての生産用具の発展につれて、人間の労働能力・その習練・知能・生産上の経験も発達し、逆にまた生産用具の改良・発展がもたらされるという関係にある。そして、何が作られるかではなく、いかにしていかなる労働手段をもって作られるかということが経済上の諸時代を区別するといわれるように、この労働手段のあり方は、人間の社会関係の発展水準を規定するだけの意義をもつ。

ところで、諸々の労働手段は、各々に固有の構造(かたち)と機能(はたらき)とをもっている。構造なくしてそのものの機能はありえないし、機能を伴わぬ構造だけのものは、たとえ存在しても人間にとって何ら意味のない存在である。そして、一定の構造には一定の機能が伴い、逆に特定の機能のためには特定の構造が不可欠であるというように、この労働手段の構造と機能とは照応する。すなわち両者は不可分のものであり、互いに前提しあう関係にある。

つぎに、この労働手段の発展は、一定の構造を前提としてその機能の適用対象・適用領域(機能領域)の拡大としての、いわば量的発展の段階——構造そのものに若干の修正はあっても基本的な変化がなく、したがってまた、これに照応する機能にも若干の多様化(広がり)がみられても、機能のいわば水準そのものに基本的な変化はない段階——と、その構造に伴う機能が限界に到達して、構造そのものの発展を不可避とする質的発展の段階——構造そのものに基本的な変化が生じ、それに照応する機能の水準も基本的に変化する段階——との2つの段階から成ることができると。この場合、質的発展を経て新たな構造を獲得した労働手段は、続いて再びその適用対象・機能領域の拡大としての量的発展を続け、次のレベルの質的発展を準備することとなる。

これに対し、主体としての人間労働力——その形態・発展水準——は、一定の構造の労働手段を前提とする間は、それに制約されるという意味において労働手段に規定される。すなわち、労働の形態が使用する労働手段の構造によって規定されるとともに、労働力

そのものののはたらきの水準も、その労働手段の構造に照応した機能のレベルに対応するものとどまるのであり、労働手段の適用対象・適用領域に若干の広がりはあるとしても、その範囲はおのずから限られている。

しかし、一方では人間の欲求が、無条件的にはないにせよ、常に向上する傾向を有することに伴い主体にとって克服すべき対象が広がるとともに、他方では対象そのものが主体や労働手段のあり方とは別に、それ自体の論理に従って変化・発展するなかで、従来の構造と機能との労働手段によっては、新たな、変化・発展した対象の制御・克服は次第に困難となり、やがて従来の労働手段における最高度の量的発展によっても対象の制御・克服は不可能となる事態が生ずる。かくして、主体は対象の変化・発展によって従来の主体としての立場を否定されることとなり、主体としての立場の維持には、何らかのかたちでの新たな対象の克服が不可避の課題となる。ここに主体と対象との間の矛盾が生じ、対象に対する主体の闘争が始まることとなるが、もともと主体は対象に対して直接的・無媒介的ではなく、労働手段——その構造と、照応する機能とのあり方——を介して働きかけるのであるから、その克服の手がかりは、対象と労働手段との間の関係において求められることとなる。主体と対象との間の矛盾を、対象と労働手段との間の関係においてみれば、それは、対象の変化・発展した構造(性質・メカニズム)に対して従来の労働手段の構造としたがってまた機能とが対応しないものになっていることを意味し、労働手段それ自体においてみれば、そのもつ従来の構造と、必要とされる機能との間に不一致・矛盾が生じていることを意味する。したがって、主体による対象の克服は、変化・発展した対象自身のもつ構造をつかみとり、労働手段における構造と機能とをこれに対応するものへと作りかえること——労働手段における構造と機能との間に生じた矛盾を対象のもつ構造に対応させるかたちで解決すること——を不可欠とするのであり、そのことを通じてのみ可能となる。要約すれば、主体と変化・発展した対象との間の矛盾は、対象そのものの発展を契機としそれによってもたらされる労働手段における構造と機能との矛盾をそのうちに含んでいるのであり、前者の矛盾の解決は、後者の矛盾の解決を経ることによってのみ現実のものとなるのである。そして、新たな対象の構造を把握した主体が、労働手段における従来の構造と必要とされる機能との間の矛盾を、対象の構造にふさわしいかたちへと目的意識的



に解決することによって始めて、労働手段の質的發展がもたらされるのであり、またその段階においてこそ、労働手段に対する人間労働（労働力）の規定性も端的にあらわれるのである。

以上のような人間労働（労働力）と労働手段との間の相互規定性を、原価計算実践における計算主体と計算技術との間の関係においてとらえなおすとすれば、どのようなことがいえるであろうか。

### (ii) 計算技術による主体の認識の被規定性

さて、計算技術もまた、これまで述べてきたように技術の一種・形態であるとすれば、それは当然に、それ自体としての一定の構造と、したがってまたそれに照応する機能とをもつこととなる。既述のところから推察されるように、私見によれば、計算技術の構造とは、手順・手続を含む計算の方法・方式・仕方それ自体であり、いわばその形式である。他方、計算技術の機能とは、一定の計算方式を通じて得られたもの（計算結果）が計算の主体ないしこれに準ずる人間に一定の認識を与えるという、その作用・役立ち——すなわち「過程の統制および観念的総括」——であり、いわばその内容である<sup>(4)</sup>。

(注) 田中章義教授は、教授のいわれる「会計の内容（超歴史的・普遍的性格）」を、「マルクスが指摘したごとく、記帳による生産過程の統制と総括の機能」としてとらえておられる（田中稿「現代経済学と会計学」は永純弘編著『現代経済学の方法と思想』日本評論社、1975年、194ページ、傍点引用者）。他方、これに対する会計の形式（形態）は、教授においては「会計の歴史的・社会的性格」であり、筆者のいうような計算技術の構造とは、内容・形式把握の次元ないし観点が異なっている。もっとも、教授は別に、「内容（又は実質）」と「形式（又は方法）」という表現もなされている（田中稿「会計における内容と形式」『東京経大会誌』第96号、1976年、146ページ）。が、方法を形式としてとらえることを積極的な意味においてなされているのかどうかは、必ずしも定かでないように思われる。なお、これに関連して、岡本愛次教授の次のような指摘は重要なものと思われる。「ところで、経験の示す企業会計は、資本の価値増殖過程における価値ならびに価値増殖の記録、計算、報告であり、それは一定の形式を伴うものである。しかれば、なぜにかかる『形式』をとり、またとらねばならないかその基礎を究明しなければ、企業会計そのものが一向に明らかにならないことはいうまでもない。かかる『形式』なるものは企業の価値増殖過程における価値ならびに価値増殖の記録、計算、報告の形式であるから、それを究明することは、

その記録、計算、報告方法をあきらかにすることに帰着するのである。」（岡本愛次稿「会計方法論序説」『会計』第85巻第3号、1964年3月、56〈通・394〉ページ）

計算技術をそれ自体として、かつ静止状態にあるものと想定してみるならば、そのもつ構造と機能との間には、事物一般における形式と内容との関係のごとく、一致・照応の関係をみることができる。すなわち、一定の構造をもつ計算技術は、それに照応する機能を発揮するのであり、逆に、特定の機能を発揮させるためには、それに照応する構造が不可欠であるというように、両者は不可分のものであり、相互に前提しあう関係にある。

そして、計算技術の構造が基本的に不変である間は、その機能の発展も、その構造の適用対象・機能領域のいわば量的拡大に限定され、そのレベル（質的水準）そのものは基本的に不変の状態を持続することとなる。そして、機能のレベルが制約されるということは、主体の認識水準そのものが制約されることを意味する。すなわち、計算対象と計算技術との相互規定性に関連して述べたごとく、計算対象がそれ自体の論理に従って変化・発展しても、計算技術の方はなお、そのもつ相対的独自性・固定性のゆえに、一定の間、従来の構造（形式）としたがってまた機能（内容）のレベルのままにとどまるが、そのことは、主体の認識作用のなかにおいて、計算技術が計算対象を従来の形式としたがってまた内容のままに制約することを意味するのであり、対象それ自体はすでに変化・発展しているにもかかわらず、媒介するものの構造（形式）と機能（内容）とが不変であることによって、主体は、そうした対象の変化・発展をなお認識しえないままにとどまることとなるのである。ここに、計算技術によって主体の認識のレベルが制約されるという側面、すなわち計算技術による主体の認識の被規定性がうかがわれる。そのことは、計算技術の発展が、そのもつ構造の適用対象・機能領域の量的拡大にとどまる間は、主体による認識のレベルも基本的に変わることなく、従来のレベルのままで、その認識対象・認識領域に一定の広がりのみをみただけの量的拡大にとどまって、認識水準そのものの質的發展には至らないということを意味するのである<sup>(4)</sup>。

(注) 計算技術における構造と機能との照応関係、したがってまた上記のような計算技術による主体の認識レベルの被規定性を端的に示す一例は、アメリカの鉄道業におい

て開発され、その後一定の間、他の産業企業においても援用された資本会計 (capital accounting)——固定資産会計——の一形態としての更新会計 (renewal accounting) 方法とそれに基づく収益性の認識基準との関係にうかがうことができる。鉄道施設の修繕費・更新費等資本的支出に相当する部分をも、建物・設備等資産勘定ではなく営業費勘定にチャージすることによって資産を取得原価のままにすえおき、したがって減価償却費計算をも無用としたこの更新会計方法の採用によっては、極めて多額の資本的支出が営業費として吸収されるため、どれほどの資本——とりわけ固定資本——が投下されているかの把握を不可能ならしめ、必然的に投下資本利益率よりも営業比率 (operating ratio) を鉄道企業の財務的業績評価の基礎的基準とするものとなった。さらにこれを援用した製造企業においても、たとえば Andrew Carnegie などは、営業比率を含みつつなお発展した形式としての投資利益率を、売上高利益率と資本回転率との関係として実質的に理解していたとみられるにもかかわらず、なお評価基準の具体的形式が払込資本利益率にとどまっていたが、これもまた、鉄道型更新会計方法という計算技術の前提に伴う制約の反映であったとみられる。更新会計方法そのものが、修繕費等がいまだ実質的に資本的支出ではなく、いわゆる収益的支出にすぎなかった歴史的段階からの「名残」ともいべきものであろうが、こうした計算技術構造 (形式) の採用、その固定化傾向は、これらが実質的に資本的支出を意味するものとなった段階においてもなお、しばらくは、このように主体の認識レベルを制約したのである。なお、この問題の解決、すなわち投下資本に関する正確な把握方法——鉄道型更新会計方法にかわる新たな資本会計手続 (A. D. Chandler, Jr. はこれを「近代工業資産会計」〈modern industrial asset accounting〉と称している)——と、それに基づく投資利益率基準という具体的形式の確立は、周知のように、基本的には20世紀初頭の段階で Du Pont 社において達成された (A. D. Chandler, Jr., *op. cit.*, pp. 110—115 and 445—448. 前掲拙稿, 155—159, 168—170 ページ。拙稿「19世紀後期アメリカ鉄鋼業における Andrew Carnegie の原価計算」『長崎総合科学大学紀要』第19巻学名変更記念号, 1978年, 参照)。

しかし、対象がすでに変化・発展し、従来のそれとは別の新しいものへと転化しているにもかかわらず、主体がそのことを把握しえないでいることは、主体による対象の的確な認識としたがってまたその制御・克服——すなわち「過程の統制および観念的総括」——を不可能ならしめ、対象によって従来の主体としての立場が否定されることに通ずる。かくして、主体にとっては、その立場の維持のために対象との闘争が不可避

となり、主体と対象との間に現実的な矛盾が生ずる——対象に対する主体の实践に矛盾が生ずる——こととなるが、その矛盾は同時に、主体と対象との間で現実に関し運動している状態の計算技術においては、そのもつ従来の構造と必要とされる機能との間の矛盾というかたちであられる。その際、後者の矛盾は、計算対象の形式と計算技術の形式との不一致・矛盾に関連して述べたごとく、変化・発展した対象における新たな内容に伴う新たな形式と、従来の対象の形式を反映した計算技術における従来の形式 (構造) との間の不一致というかたちを通じてあらわれることとなる。そして、この矛盾は、それを解決することなしには、主体と対象との間の矛盾も解決されえないという関係にあるものといえることができるのである。

### (iii) 計算技術に対する主体の規定性

では、このような位置にある矛盾——計算技術における構造と機能との矛盾——は、どのようにして解決されうるであろうか。それを検討するには、まず、この矛盾がどのような意味において矛盾たりうるか、を明らかにしておく必要がある。

一般に事物における矛盾とは、その事物をその事物たらしめている根本要因であり、その事物を発展させる原動力であるが、それは、相互に対立し、かつ前提しあう2つの側面・要素・傾向等の間の関係として成立しているものである。そして、重要なことは、この2つの側面・要素・傾向が、それを静止した局面でみれば相互に対立し前提しあいつつ、統一した関係 (抽象的対立) にあるが、現実に関し運動している局面でとらえれば、この2つは、その関係をめぐって、これを維持しようとするものと、逆にこの関係を否定しようとするものことから成っていて、両者の間に現実に対立し闘争しあう関係 (現実的対立=矛盾) が存することである。矛盾の概念については、いうまでもなくなお厳密な検討を要するが、一応このようにとらえてよいであろう。

では、本稿にいう、計算技術における構造と機能との矛盾は、どのような意味において矛盾たりうるか。

計算技術が (原価) 計算実践を (原価) 計算実践——広くは会計実践——たらしめている主要なモメントであり、計算技術における構造と機能が、すでに述べたごとく、事物における形式と内容と同様に、計算技術を計算技術たらしめている根本要因であること、すなわち、それを抜きにすれば、もはや計算技術は成立し



えないという意味において根本的なものであることは明らかである。そして、この2つのものが相互に対立（抽象的対立）し前提しあう関係にあり、計算技術をそれ自体として、静止した状態を想定してみた場合に、互いに一致（統一）し照応する関係にあることも、すでに述べたところである。

しかし、現実の計算技術は、それ自体として孤立的に、かつ静止して存在しているのではなく、ともに生命としたりがってまたそれに独自の論理とをもち、その論理に従って変化・発展する対象と主体との間に、その媒介として存在しているものであって、それゆえにまた、主体と対象との間の現実的・動的な関係に規定され、それに影響されてそのもつ構造と機能に様々な様相を呈すること、すなわちそれ自体も変化・発展する過程——計算技術それ自体の発達史——をたどることも明らかである。

こうした現実的な関係——運動——もとにおいて、まず対象がそれ自体の論理に従って変化・発展するのに対し、計算技術の構造は、そのもつ相対的独自性・固定性に規定されて従来の対象のもつ内容に照応する形式を反映した形式のままにとどまり、それゆえにまた計算技術の機能も、構造に照応したレベルのままにとどまることによって、そのレベルでの最大限の量的発展を経たとしても、すでに変化し発展している対象の内容を、それに即して主体の認識に反映せしめるという意味では限界に到達することとなる。そして、ここにおいて主体の認識と、したがってまたそれに基づく実践に破綻が生ずる。すなわち、変化・発展した対象の内容を把握しえないことによって、主体による対象の制御・克服——「過程の統制および観念的総括」——は不可能となり、主体としての立場は否定されざるを得ないこととなる。ここで、主体が主体としての立場を回復するためには、計算技術のより発展したレベルの機能が不可欠となるが、計算技術における構造の相対的独自性・固定性が機能上の発展を制約しており、ここに、構造のもつ相対的独自性・固定性と、機能上の発展の必要性・不可避性とは、現実的に対立し、矛盾の関係に至らざるを得ない。すなわち、この局面においては、計算技術における構造と機能とは、この関係を維持しようとする側面——計算技術の対象化性に規定された構造のもつ、対象に対する相対的独自性・固定性——と、この関係を否定しようとする側面

——計算技術の機能における前進・発展の必要性・不可避性——との間の、現実的に対立し闘争しあう関係としてあらわれるのであり、それゆえにまた、矛盾としてあらわれるのである。この計算技術における矛盾の契機となるものが対象それ自体の変化・発展であり、機能上の前進を不可避たらしめ促進する方向でこの矛盾を解決するのが、対象の変化・発展によって実践上の破綻に遭遇した「受苦的存在」<sup>(11)</sup>としての主体であることはいうまでもない。

では、主体による計算技術における矛盾の解決は、何を手がかりに、どのようにしてなされるのか。答は簡単である。計算技術に矛盾を生ぜしめ、主体をそのような否定的立場へと追いやるものが対象の変化・発展である以上、これを制御し克服する手がかりは、変化・発展した対象自身のうちに求めるほかないからである。変化・発展した労働対象を克服するためには、新しい労働対象自身のもつ性質・構造・メカニズム（法則性）を把握し、労働手段にそれにふさわしい構造と機能とを生ぜしめること——対象の論理・法則性に応じた構造と機能とを有する労働手段をつくり出すこと——が不可欠であるのと同様に、必要とされる新たなレベルの機能に照応する計算技術の構造は、変化・発展した計算対象自体のうちから獲得されることとなる。すなわち、計算対象自体における内容の変化・発展に伴う新たな形式を、計算技術の新たな構造（形式）へと反映せしめることによって、発展した対象の内容を的確に把握しうる計算技術構造（形式）が獲得されるのである。かくして、計算技術における構造と機能との矛盾は解決されるが、それによって同時に、主体は変化・発展した対象の内容を的確に把握しうることとなり、主体による新たな対象の制御・克服も再び可能となって、主体・対象間の矛盾も解決されるに至るのである。

以上要約すれば、主体と対象との矛盾は、主体が対象を克服することによって解決されるが、その際主体は対象を直接的・無媒介的に克服しうるのではなく、これに働きかける——媒介となる——手段・方法（技術）における構造と機能との矛盾を解決する過程を媒介することによってのみなしうる。計算技術に即していえば、変化・発展した計算対象の内容に必然的に伴う形式を主体がつかみとり、これを計算技術の新たな構造（形式）の形成に反映せしめ確立していくところ

(11) 田中吉六著『史的唯物論の成立』季節社、1972年、150—152ページ参照。

に、計算技術に対する主体の規定性——目的意識的創造性——が存するのであるが、そこにまた、計算技術それ自体の質的發展の局面もうかがわれるのである。

(iv) 計算技術における矛盾と主体・対象間の矛盾

以上、原価計算実践——会計実践——における計算方法（計算技術）の位置と性格の解明を試みることにより、それが計算主体による計算対象認識の媒介であること、および技術の一種・一形態——「観念的技术」——としての性格をもつことを確認し、これを、計算対象および計算主体との間の動的な関係においてとらえなおすなかで、それ自体において発展の根拠——固有の矛盾——をもちうるものであること、およびこの矛盾が、主体・対象間の矛盾を克服・解決する際の媒介・手がかりとなるものであることを指摘した。

本節の最後に、この2つの矛盾の関係について、改めて簡潔にふれておこう。

「会計とは何か」という基本問題に取り組むに際し、会計的方法ないし会計技術（計算技術）を狭義の会計、すなわち「会計そのもの」と位置づけ、この計算技術の発展法則・論理の究明を手がかりとする立場・観点（ないし方法）に立ってみるならば、計算技術それ自体における矛盾は、計算技術発展の内的要因・内在的矛盾であり、他方、主体・対象間の矛盾はその外的要因・外在的矛盾として位置づけられることとなろう。そして、内因が事物発展の根本要因であり、外因は内因を通じて作用するものであるとすれば、「会計とは何か」を問う際に、最も中心的な問題として位置づけられるべき「会計そのもの」の発展法則・論理の解明を試みるためには、何よりもまず、計算技術それ自体における固有の矛盾を、その発展の根拠として指定してかかることが求められる<sup>(12)</sup>。そして、このことを、観念

論的にはなく現実的にとらえるためには、計算技術が技術の一種・一形態として、すでにみたような対象化性に基づく相対的独自性・固定性を有することの確認が——「形式とは認識のための主観の形式であるとするカント的見解」に依って事実上「会計とは単なる観念的構成物であるとする考え」<sup>(12)</sup>（傍点引用者）を退けるためにも——不可欠となるのである。

（注）馬場克三教授は、『個別資本と経営技術』（有斐閣、増補版、1977年）で、「企業における『技術』は、『経済』である企業と共に、労働過程と価値形成過程の統一として、二重性の統一、矛盾の統一として理解されねばならぬと考える」（109ページ）、「この得られた技術の本質を検討してみると、それは決して平板な存在ではなく、本質そのものが矛盾的構造を持ったものであり、そこに動的な発展の原理を含んでいることがわかってくる」（116ページ）とされ、『『自然科学の応用』であるところの生産技術は、一とまず資本がこれを見出して利用するところのもの」、「資本の要求に依存すると同時に資本の増殖欲に対する限定として働く」ものであって、その意味で、「技術そのものが自己の内的原理によって発展する独自の体系と考えられ、経済ないし企業は技術にとって外部条件として捉えられる」（121ページ）と理解されているごとく思われるのに対し、「生産技術から区別した経営技術は、その実、資本の増殖活動そのもの」、「かかる生産技術に対する資本の制約そのもの、その資本家の利用そのものとして現われる」（122ページ）もので、「経営技術も一定の条件のもとでは資本に対して相対的独自性を持つに至るであろう」（123ページ）可能性を認めつつも、なお基本的には、「いまだ独自の論理と体系を持った相対的に独立した経営技術なるものは考えられない」（123ページ）とされている。経営技術も技術の一種・一形態であり計算技術（会計技術）と同類のものとして教授に従えば、計算技術についても「いまだ独自の論理と体系を持った相対的に独立した計算技術（会計技術）なるものは考えられない」ことになるかと思われるが、その点

(12) 田中、前掲稿（「会計における内容と形式」）、134ページ。なお、この点に関して若干私見を述べれば、確かに形式とは認識のための「主観の形式」ではなく、むしろ客観的実在——その内容に照応・随伴する形式——を反映した認識の形式というべきものであろう。その意味で、会計は「単なる観念的構成物」では決してないが、同時にそれが、現実機能する際には観念を離れてはありえない「観念的技术」としての性格をも有するがゆえに、「観念のひとり歩き」をもたらす可能性も含んでいることをみておく必要があるように思われる。この点は、既述のように、機会原価や付加原価等の概念にもかかわって、計算方法の技術性と政策性との関連の問題として、別の機会に検討したい。なお、この点にも関連すると思われる1960年代前半までの論点整理の一助として参照すべきものに、角瀬保雄稿「複式簿記の理論的基礎づけに関する覚え書き——『簿記から会計への論理展開』と関連して——」『経営志林』（法政大学）第3巻第1号、1966年、がある。また、同稿で角瀬教授が、「そこで会計学においては会計方法が必然的に研究対象となるのであるが、……それを『形成する』ことを問題とするならば、技術論となり、それに対して、客観的実在として形成された会計方法の成立根拠と運動形態の合法則性の解明を問題とするならば、法則科学となるのである。」（同前、77ページ）と指摘されている点は、「技術論」という規定ないし表現の是非はともかくとしても、本稿のような問題を扱うに際して貴重な示唆をなすものである。



について、上述のように計算技術それ自体における固有の矛盾・内在的矛盾の生起する局面を認める筆者は、なお一定の疑問を感じている。計算技術（経営技術）について「独自の論理と体系」はもちろん、その「相対的独立性」も——可能性としては残されながらも——基本的には認められないとすれば、計算技術（経営技術）発展の根本的・内的要因——したがってまた、それがなくなれば計算技術（経営技術）が計算技術（経営技術）たりえなくなるという意味での計算技術（経営技術）そのものの根本的・内的要因——を、何に求めるべきかが不明確になってしまうように思われるからである。

この点は、教授が、「技術を客観的法則の意識的適用と解することが正しい」（『経営学概論』有斐閣双書、1969年、7ページ。なお、技術概念に関するいわゆる武谷説は「客観的法則性の意識的適用」と説明されており、ここで「性」のないのが意識的な削除であるのか、偶然的欠落であるのかは不明である）とされることもとも関連すると思われる。もちろん、馬場教授の上述の指摘がいわゆる「経営技術学批判」に関連したものであることを看過してはならず、したがって、「もしも経営技術をそれ自体として取り上げるならば、そのことは経営学を現実から遊離した単なる方法の学問たらしめるか（例えば財務分析論）、または反省なき現状肯定の学問たらしめることになる（例えばP・R論）と考える」（『個別資本と経営技術』123ページ）とされることも、その限りでは首肯しうるのであるが、同時に、分析の方法ないしプロセスとして、“経営技術（ないし計算技術）をそれ自体として取り上げる”段階が不可欠であることもいうまでもないであろう。

他方、主体・対象間の矛盾が外的要因・外在的矛盾であるというのは、資本主義的会計実践においては計算対象はいうまでもなく資本——個別資本——であるが、それは生産関係を基軸とする社会関係であり、広くみれば計算主体をもそのうちに含んだものであって、計算技術が運動する（＝機能を発揮する）場であるとともに、計算技術に変化・発展の契機を与え（＝計算技術それ自体における矛盾を生ぜしめ）、かつ、変化・発展の方向を規定する（＝計算技術における矛盾の解決の仕方を規定する）ものである、ということである。そして、この生産関係を基軸とする社会関係が歴史的なものであることはいうまでもなく、したがってまた、その内容があらわれる際にとる形式もまた歴史的なものであるが、すでにみたように、基本的には、この対象の形式を計算技術の構造（形式）へと反映せしめることによって計算技術の変化・発展がもたらされるのであるから、計算技術それ自体もまた歴史的なもの、

したがってまた生産関係を反映した階級的なものとならざるを得ないし、それによって規定される主体の認識もまたそうなのである。

要約的にくり返せば、主体・対象間の矛盾を生起せしめ、これをそのうちに含むところの生産関係を基軸とする社会的諸関係（資本家と労働者との矛盾、企業間競争としてあらわれる個別資本間の矛盾、個別資本内部における機能資本家と無機能資本家との矛盾、これら諸矛盾の反映としての商法・税法その他の法制度体系等々）は、上述のような内因・内在的矛盾としての計算技術それ自体における矛盾に作用し、計算技術の特殊性・歴史性、したがってまた階級性をもたらすもののなのであって、それゆえに、計算技術それ自体における発展法則・論理の究明を、会計の本質把握への手がかりとする立場・観点（ないし方法）からは、外的要因・外在的矛盾として位置づけられるのである<sup>(12)</sup>。

（注）上述のような内在的矛盾と外在的矛盾という区分把握に貴重な示唆となったのは、中村萬次教授による原価計算発展に対する「その技術構造のもつ内在的諸矛盾と企業を取巻く経済体制のもつ外在的諸矛盾との関連で」の追及、ならびにその「内在的要因」と「外在的要因」との区分整理である（中村萬次稿「原価計算の生成と発展」中村萬次編著『原価計算の構造』ミネルヴァ書房、1974年、2、7-8、25-26ページ）。但し、上記の「立場・観点（ないし方法）」というのは、必ずしも教授のそれを意味するものではない。

#### 4. 結 び

以上、簿記・会計・原価計算等が、計算技術として、技術の一種・一形態であることを積極的に承認し、むしろそのことのうちにこそ、計算技術が「生産関係に照応する……政治的・階級的なもの」となる根拠・必然性が存することを確認するとともに、計算技術それ自体のうちに、その発展をもたらす内的要因・内在的矛盾が存することを指摘した。

ここで、改めてはじめの問題のひとつに立ち返っておこう。すなわち、簿記・会計・原価計算等が計算技術であるということと、「生産関係に照応する……政治的・階級的なもの」であることとの内的連関、換言すればそれらの技術性と階級性（歴史性・社会性）との内的連関いかにという問題である。

くり返しになるが、計算技術が技術の一種・一形態であることは、技術の基本的属性としての対象化性に基づく相対的独自性・固定性を有するというこ

り、またそれゆえにこそ、計算主体および計算対象とは別個の独自の存在として、それ自体としての構造と機能とを有するということである。そして、重要なことは、すでに述べたごとく、それ自体としてはじめから歴史性を有する計算対象——広義には、計算主体をも含む生産関係を基軸とする社会関係——の変化・発展する内容があらわれる際にとる様々な歴史的形を計算技術の構造（形式）へと反映せしめるところに、計算技術の形成としたがってまたその変化・発展がもたらされるのであるから、計算技術それ自体も歴史的なものとらざるを得ないのであり、生産関係を反映しこれに照応した階級的なものにとらざるを得ないのである。そして、こうした歴史的・階級的な形を反映した構造を計算技術が有し、これに照応した機能を発揮するところに、計算主体（およびこれに準ずる人間）の認識もまた、歴史的・階級的なものにとらざるを得ない必然性が存するのである。

はじめにとりあげた文献（大即他『原価計算』）には、次のような叙述もみられる。

「社会主義の原価計算の方法は、資本主義のそれと形式上の共通点があるとはいうものの、はじめに明らかにしたような生産関係の根本的相違から、すでに指摘したような差異がみられるのである。」（264ページ、傍点引用者）

この叙述は、それ自体としてとくに問題とすべきものではない。ただ、留意すべきは、社会主義原価計算と資本主義原価計算との根本的相違は、その計算対象における内容、したがってまた、それがあらわれる際にとる形式の根本的相違によるということであり、計算技術それ自体とは別個の生産関係によって外的に規定されて相違が生ずる——たとえば、形式上は共通であるがその機能基盤としての生産関係の相違から機能上の相違が生ずるというのみの見方、換言すれば構造（形式）は同一でも機能（内容）が異なるという見方——ではなく、計算技術の構造に反映する計算対象の形式そのものの根本的質的相違によるのであるから、たとえ2つの原価計算方法に形式上の共通点が現象的にうかがえるとしても、その2つの形式の間には根本的な異質性が存することをみておくことであろう<sup>(注)</sup>。

（注）この点に関し、木村和三郎教授による次のような「計算対象と計算方法との質的対立・背反性」の指摘は示唆的なものと思われる。

「元来、生産費計算すなわち原価計算なるものがその生誕の初より資本家の計算方法であること、他面これを適用せんとする農業経済が根本的に質的に資本家の性格のものでなく、封建的性質を多分に固有する小農民の生活経済、すなわち小農民生命の再生産であること、したがってこの対象と適用せんとする計算方法の質的対立」「計算方法自体が農業生産を対象とするに適合していないこと、要するに対象と方法との質的背反性」（木村、前掲書、218-219ページ）。

同様に、社会主義においては「原価計算の様式、計算方法、計算結果などが社会的に統一されて行なわれる点で資本主義と異なっている」（大即他、前掲書、225ページ）というのも計算技術の構造（形式）に関するものであるが、それは、資本主義企業が、私的生産者間の生産物の交換が支配的な段階における個別的存在であり、もともと個別的存在形式をとる——内容としての労働は社会的であるが、それが直接あらわれず私的生産者間の生産物交換という形式をとらざるを得ない——のに対し、社会主義企業では——特定の領域・部分において計算単位としての個性性はなお残るとしても——その基本において、内容としての社会性をはじめから前面に出ているという形式、はじめから社会的・統一的な存在形式をとっていることから、必然的に出てくるのである。

そして、このように2つの計算技術の構造（形式）としたがってまた機能（内容）との間に根本的質的な差異——歴史的・階級的差異——がみられるのは、計算技術が「単なる観念的構成物」ではなく、客観的実在を反映しかつ対象化される技術としての性格を有しているからこそなのであり、技術の一種・一形態であることを抜きにしては、その歴史性・階級性もまた確認することはできないのである。このことはさらに、生産関係—社会体制の変革を抜きには、会計技術・計算技術の階級的性格の根本的変革は語りえないことも、おのずから意味しているといえる。

はじめにも述べたように、いわゆる「単なる計算技術論」的観点のみでは「その本質はわからない」とすること自体は、不当なことではない。しかし、それがあくまで計算技術である以上、技術論的観点を抜きにして、したがってまた、計算技術であることと、「生産関係に照応する……政治的・階級的なもの」であることとの内的連関の統一的把握を抜きにして、その本質を語りうるものでないことも明らかであろう。

（1983. 5. 13, 35歳の誕生日に）